



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16-05-2025

Αριθμός απόφασης:878

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 17-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού , κατά :

α)της υπ'αριθμ./20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

β)της υπ'αριθμ./20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7.Το με αρ.πρωτ./04-02-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 20.439,04€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 10.219,52€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.539,79€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 35.198,35€.

Με την υπ' αριθμ./20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 11.706,98€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 5.853,49€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.615,22€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 21.175,69€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 20-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./15-05-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2019, κατά το οποίο ήταν μη επιτηδευματίας και συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής στην οντότητα «.....», με ΑΦΜ Στο πλαίσιο του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου για το ανωτέρω χρονικό διάστημα και από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων προέκυψαν πιστώσεις, για τις οποίες ζητήθηκαν εξηγήσεις με το με αρ. πρωτ./22-10-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ. Οι απαντήσεις του προσφεύγοντος έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ως προς την αιτιολόγηση της προέλευσης, ως εκ τούτου, δεν προέκυψε προσαύξηση περιουσίας που θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, με βάση τις εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που υπέβαλε ο προσφεύγων, προέκυψαν πιστώσεις στους προσωπικούς του λογαριασμούς, σχετικές με μεταφορές από τον τραπεζικό λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρίας και πιστώσεις που αφορούν εισπράξεις από πελάτες για εξόφληση τιμολογίων που εξέδωσε η ομόρρυθμη εταιρία, συνολικού ποσού 74.671,00€ το έτος 2018 και 78.979,50€ το έτος 2019. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων έλαβε, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών της ΑΑΔΕ, μερίσματα ύψους 19.018,96€ το 2018 και 35.729,51€ το έτος 2019, έκρινε ότι η διαφορά $(74.671,00 - 19.018,96) = 55.652,04€$ το 2018 και

(78.979,50-35.729,51)=43.249,99€ το 2019, συνιστά παροχή σε είδος κατά το άρθρο 13 του Ν.4172/2013, διότι τα ποσά που κατατέθηκαν στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών του και αφορούν δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και δεν σχετίζονται με αυτό και ούτε χρησιμοποιήθηκαν κατά τις συνήθεις εμπορικές της συναλλαγές.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./17-12-2024 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Μη νόμιμη, πλημμελής και αντιφατική αιτιολογία.

α)Οι πιστώσεις-μεταφορές από τον λογαριασμό της εταιρίας σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κοινούς με την σύζυγό του, είναι αναλήψεις διαθέσιμων και ήδη φορολογηθέντων και διανεμηθέντων κερδών. Οι εν λόγω μεταφορές είναι συνολικού ποσού 57.050,00€ το έτος 2018 και 55.500,00€ το έτος 2019.

β)Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη προσωπικών αναγκών του προσφεύγοντος, ενώ ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αρχεία με πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από προσωπικούς του λογαριασμούς του προς εξόφληση προμηθευτών της εταιρίας. Ειδικότερα, το έτος 2018, από το σύνολο των πιστώσεων ύψους 74.671,00€, ποσό 19.018,96€ και ποσό 21.434,71€ αφορούν εταιρική αμοιβή του προσφεύγοντος και της συζύγου του αντίστοιχα, ποσό 24.670,76€ διατίθεται για πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας (βιβλία, εξοπλισμός κλπ) μέσω πιστωτικής κάρτας και ποσό 18.407,40€ διατίθεται για πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας με μεταφορά σε λογαριασμούς προμηθευτών. Αντίστοιχα, το έτος 2019, από το σύνολο των πιστώσεων ύψους 78.979,50€, ποσό 35.729,51€ αφορά εταιρική αμοιβή του προσφεύγοντος και επιπλέον ποσό 35.729,51€ αφορά εταιρική αμοιβή της συζύγου του, ποσό 28.834,94€ διατίθεται για πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας (βιβλία, εξοπλισμός κλπ) μέσω πιστωτικής κάρτας και ποσό 103,82€ διατίθεται για πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας με μεταφορά σε λογαριασμούς προμηθευτών. Επικουρικά, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αν δεν γίνει δεκτό ότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν είναι παροχή σε είδος, πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστούν δάνειο που επεστράφη με την εξόφληση των αναληφθεισών από την εταιρία υποχρεώσεων.

γ)Ως προς τις πιστώσεις τις σχετικές με εισπράξεις από πελάτες της εταιρίας, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την τελευταία, με τον χαρακτηρισμό τους ως παροχές σε είδος, φορολογούνται διπλά, ως ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας και ως εισόδημα του προσφεύγοντος.

δ)Εσφαλμένα συμπεριελήφθησαν στις παροχές σε είδος, πιστώσεις που αφορούν μισθώματα που κατέβαλε η εταιρία το έτος 2019 στη σύζυγο του προσφεύγοντος και συνδικαιούχο στους λογαριασμούς, για μίσθωση γραφείων, βάσει του από 01-04-2019 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης.

2.Η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε επιμερισμό των πιστώσεων στους συνδικαιούχους, ενώ οι λογαριασμοί είναι κοινοί με την σύζυγό του που είναι μέλος της ομόρρυθμης εταιρίας σε ποσοστό 50 %.

3.Παραβίαση δικαιώματος σε ακρόαση, διότι από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν ερεύνησε τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία και αρχεία.

4.Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν προφανή αριθμητικά λάθη.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), το άρθρο 28, το οποίο ρυθμίζει τη προβλεπόμενη διαδικασία κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 ΚΦΔ Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι : «.....με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.).....»

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τις ανωτέρω διατάξεις, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του. Περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, συνέταξε το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με ανάρτηση στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 05-12-2024, ο δε προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αρ. πρωτ./17-12-2024 υπόμνημα με τις απόψεις του. Οι απόψεις του προσφεύγοντος και η θέση του ελέγχου αναλυτικά για κάθε ισχυρισμό αποτυπώνονται στις σελίδες 27 έως 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας ερεϊδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα ακρόασης και ότι η φορολογική αρχή δεν ερεύνησε τα προσκομισθέντα με το υπόμνημά του, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. :« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ

μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα..... Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.....8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.6 του ΚΦΔ : «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός

δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου...

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι

η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 Ν.4172/2013, όπως ίσχυε : «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος..... 3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/6.10.2014 με θέμα τη φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 : «.....Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 Ν.4172/2013 : «.....4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.....» και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1223/2015 σχετικά με το άρθρο 8 του Ν. 4172/2013 «.....Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τις εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που υπέβαλε ο προσφεύγων για την αιτιολόγηση πιστώσεων στους λογαριασμούς που είναι δικαιούχος, έκρινε ότι πιστώσεις σχετικές με μεταφορές από τον τραπεζικό λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρίας, της οποίας είναι μέλος κατά ποσοστό 50 %, και πιστώσεις σχετικές με εισπράξεις που ανάγονται στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας, συνολικού ποσού 55.652,04€ το 2018 και 43.249,99€ το 2019, συνιστούν παροχή σε είδος κατά το άρθρο 13 του Ν.4172/2013. Τα εν λόγω ποσά αποτυπώνονται ως διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα, στις προσβαλλόμενες πράξεις, ο δε αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν αριθμητικά λάθη, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, ο προσφεύγων αλυσιτελώς προβάλλει ότι εσφαλμένα συμπεριελήφθησαν στις παροχές σε είδος, πιστώσεις που αφορούν μισθώματα που κατέβαλε η εταιρία το έτος 2019 στη σύζυγό του και συνδικαιούχο στους λογαριασμούς, διότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν συμπεριλαμβάνονται στο σύνολο των πιστώσεων που κρίθηκε ότι συνιστούν παροχή σε είδος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου. Αντίθετα, όπως προεκτέθηκε, στις πιστώσεις

που κρίθηκε ότι συνιστούν παροχή σε είδος, περιλαμβάνονται μεταφορές από τον τραπεζικό λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρίας και εισπράξεις σχετικές με την επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρίας. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι για τα ποσά των εισπράξεων από πελάτες, λαμβάνει χώρα διπλή φορολόγηση, απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι τα ποσά των πιστώσεων σχετικών με την επιχειρηματική δραστηριότητα της ομόρρυθμης εταιρίας, έχουν περιέλθει στους προσωπικούς του λογαριασμούς και βάσιμα ελέγχονται ως φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλει αντιφατικούς μεταξύ τους ισχυρισμούς ότι οι υπό κρίση πιστώσεις συνιστούν, είτε αναλήψεις διαθέσιμων και ήδη φορολογηθέντων και διανεμηθέντων κερδών, είτε ποσά που χρησιμοποιήθηκαν για την εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρίας, επικουρικά δε επικαλείται ότι αν οι πιστώσεις θεωρηθούν δάνειο, αυτό επεστράφη με την εξόφληση των αναληφθεισών από την εταιρία υποχρεώσεων. Επιπλέον, προβαίνει σε διαχωρισμό του συνολικού ποσού των υπό κρίση πιστώσεων που βρέθηκαν στους προσωπικούς του λογαριασμούς, σε ποσό που αντιστοιχεί σε εταιρική αμοιβή του ιδίου και της συζύγου του, σε ποσό που αφορά πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας μέσω κάρτας και σε ποσό που διατίθεται για πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας με μεταφορά σε λογαριασμούς προμηθευτών, γενικά και αόριστα, χωρίς να προσδιορίζει ποιες πιστώσεις ανήκουν σε κάθε κατηγορία και τα εν λόγω δε ποσά δεν ταυτίζονται με την αξία συγκεκριμένων πιστώσεων. Εξάλλου, το συνολικό ποσό πιστώσεων ύψους 74.671,00€ το έτος 2018 και 78.979,50€ το έτος 2019 που αφορούν πιστώσεις στους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προερχόμενες από το νομικό πρόσωπο, δεν επαρκεί για την καταβολή εταιρικής αμοιβής στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του και για τις πληρωμές υποχρεώσεων και προμηθευτών της εταιρίας, σύμφωνα με τα ποσά που επικαλείται ο προσφεύγων. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ειδικότερα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς, συνιστούν αναλήψεις διαθέσιμων και ήδη φορολογηθέντων και διανεμηθέντων κερδών, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, διότι δεν αποδεικνύεται από την αιτιολογία των συναλλαγών, ούτε από το ποσό εκάστης συναλλαγής. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων επιχειρεί να αιτιολογήσει συνολικά μεταφορές χωρίς να συσχετίζει αυτές με κέρδη συγκεκριμένης χρήσης, πολύ δε περισσότερο, επιχειρεί να αιτιολογήσει ως αναλήψεις κερδών πιστώσεις σχετικές με εισπράξεις πελατών της εταιρίας. Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος, βάσει των ως άνω διατάξεων, διότι στις προσωπικές εταιρίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, τα κέρδη διανέμονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνεται ότι ο έλεγχος επεξεργάστηκε κινήσεις που αφορούσαν αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, παραβλέποντας πιστώσεις και λοιπές συμψηφιστικές εγγραφές με αποδέκτη τη συνδικαιούχο και συνδιαχειρίστρια σύζυγό του. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να γίνει επιμερισμός των ποσών στους συνδικαιούχους και ότι πρέπει να αφαιρεθεί η εταιρική αμοιβή που αναλογεί στη σύζυγο, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω, από τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων και είχε θέσει και στη διάθεση του ελέγχου, δεν αποδεικνύεται η πληρωμή υποχρεώσεων της εταιρίας και η συσχέτιση δαπανών της εταιρίας με χρεώσεις των προσωπικών του τραπεζικών λογαριασμών. Συγκεκριμένα, προσκομίζει αρχεία excel, όπου έχει καταγράψει μεταφορές σε λογαριασμούς, για τους οποίους

δεν προσκομίζει στοιχεία δικαιούχων, καθώς επίσης δεν προσκομίζει παραστατικά των συναλλαγών, ώστε από την αιτιολογία της συναλλαγής να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του. Αντίστοιχα, προσκομίζει αρχείο excel με πληρωμές κάρτας, από το οποίο δεν προκύπτει ότι οι πληρωμές αφορούν δαπάνες της εταιρίας, προσκομίζει δε σχετικά τιμολόγια της εταιρίας που δεν μπορούν να συσχετιστούν με τις πληρωμές μέσω κάρτας ως προς την ημερομηνία και το ποσό συναλλαγής. Από την επισκόπηση του αρχείου excel προμηθευτών με παραστατικά δαπανών της εταιρίας, όπως τα συσχετίζει ο προσφεύγων, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων επιχειρεί να συσχετίσει χρεώσεις στους λογαριασμούς του κατά το έτος 2018 με ένα ή περισσότερα τιμολόγια δαπανών της επιχείρησης που αφορούν το έτος 2017 ή να συσχετίσει μία χρέωση με περισσότερα τιμολόγια με διαφορετικές ημερομηνίες έκδοσης το 2018, χωρίς η συσχέτιση να προκύπτει από την αιτιολογία συναλλαγής ή από την ημερομηνία και την αξία της συναλλαγής. Η πληρωμή υποχρεώσεων της εταιρίας με τον τρόπο που παρουσιάζει ο προσφεύγων, δεν συνάδει με αξιόπιστη λειτουργία μίας εταιρίας που έχει δικό της τραπεζικό λογαριασμό και παρακολουθεί τα έσοδα και έξοδά της.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 72 ΚΦΔ, ώστε να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης διαφορών, καθώς τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία τα είχε προσκομίσει και ενώπιον του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 17-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

β)της υπ'αριθμ./20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	2.364,39€	37.562,74€	37.562,74€	35.198,35€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης - Απόφασης
---	------------------	---------------	-------------------	----------------------------------

προστίμου φορολογικού έτους 2019				
Σύνολο φόρου για καταβολή :	3.521,88€	24.697,57€	24.697,57€	21.175,69€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.